

A-1586-92

A-1586-92

Elmar Augart (Appellant)**Elmar Augart (appelant)**

v.

c.

Her Majesty the Queen (Respondent)**a Sa Majesté la Reine (intimée)***INDEXED AS: M.N.R. v. AUGART (C.A.)**RÉPERTORIÉ: M.R.N. c. AUGART (C.A.)***Court of Appeal, Heald, Linden and Robertson J.J.A. — Ottawa, May 11 and 26, 1993.****b Cour d'appel, juges Heald, Linden et Robertson, J.C.A.—Ottawa, 11 et 26 mai 1993.**

Income tax — Income calculation — Capital gains — Taxpayer selling 8.99 acres, including home and outbuildings, to city for proposed highway interchange — Income Tax Act exempting principal residence, including subjacent and immediately contiguous land not exceeding one acre, provided land reasonably regarded as contributing to taxpayer's use and enjoyment of home, from capital gains tax — Three-acre minimum lot size for building under zoning by-law when taxpayer acquired property — Prior to disposition replacement by-law requiring 80-acre minimum site area for single detached dwellings — Subdivision restrictions, or minimum site requirements at date of disposition alone not determinative of how much property in excess of one acre deemed necessary for use and enjoyment of home — Appellant legally required to purchase and dispose of 8.99 acres — Entire parcel exempt from capital gains tax — That conveyance to City of portion of property could have been effected under pre-existing severance exemption applicable only to conveyance to legislative body enacting restriction irrelevant — Applicability of exemption dependent on matters over which appellant having no say.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gains en capital — Le contribuable a vendu à la ville un terrain de 8,99 acres, avec maison et bâtiments de ferme, en vue de l'aménagement d'un échangeur d'autoroute — La Loi de l'impôt sur le revenu exempte de l'impôt le gain réalisé à l'aliénation de la résidence principale, qui s'entend aussi du fonds de terre contigu n'excédant pas une acre, à condition que celui-ci puisse raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement — Au moment où le contribuable acquit la propriété, le règlement de zonage prévoyait une superficie minimum de trois acres pour les terrains sur lesquels il était permis de construire — Juste avant l'aliénation, un nouveau règlement fut adopté qui portait à 80 acres la superficie minimum sur laquelle il était permis de bâtir une maison isolée — Les restrictions de morcellement ou le minimum de superficie requis au moment de l'aliénation ne déterminent pas à eux seuls quelle surface au-delà d'une acre est réputée nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement — L'appellant était contraint d'acheter et d'aliéner l'ensemble des 8,99 acres — L'ensemble du terrain est exempté de l'impôt sur le gain en capital — Peu importe qu'une parcelle du terrain ait pu être vendue à la ville en vertu d'une exemption existante en matière de morcellement, laquelle n'était applicable qu'au transport de propriété en faveur de l'autorité qui avait édicté la restriction — L'applicabilité de l'exemption dépendait de questions qui échappaient à la volonté de l'appellant.

This was an appeal from the trial judgment holding that only three of 8.99 acres were part of the appellant's principal residence, the remaining 5.99 acres being subject to capital gains tax.

h Appel contre le jugement de première instance disant que seule une fraction de trois acres du terrain de 8,99 acres faisait partie de la résidence principale du contribuable, les 5,99 acres restantes étant soumises à l'impôt sur le gain en capital.

Income Tax Act, paragraph 40(2)(b) exempts a taxpayer from paying capital gains tax on the disposition of a principal residence, which, under paragraph 54(g), includes subjacent and contiguous land not exceeding one acre in area, provided that such land may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the home.

i L'alinéa 40(2)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu exempte de l'impôt le gain réalisé à l'aliénation de la résidence principale, laquelle, aux termes de l'alinéa 54(g), comprend le fonds de terre contigu n'excédant pas une acre, à condition que celui-ci puisse raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement.

In 1966 the appellant bought 8.99 acres of land including a house. At that time the zoning by-law required a minimum three-acre lot for any building and prohibited the subdivision of any parcel of land smaller than 10 acres. A replacement zoning by-law, which came into force March 31, 1980, provided that the minimum site area for a single detached dwelling was 80 acres, but deemed any existing sites less than that as con-

j En 1966, l'appellant acheta un terrain de 8,99 acres sur lequel se trouvait une maison. À l'époque, le règlement de zonage prévoyait qu'aucun bâtiment n'était permis sur un terrain de moins de trois acres et interdisait le lotissement de terrains de moins de 10 acres. Un nouveau règlement de zonage, entré en vigueur le 31 mars 1980, prévoyait que la superficie minimum sur laquelle il était permis de bâtir une maison isolée

forming. After that date the appellant could not have subdivided the 8.99-acre parcel into two or more parcels. In August 1980 the municipality offered to buy five acres for a proposed highway interchange. The subdivision restrictions did not apply to a conveyance to the city for that purpose. When the taxpayer objected because the remaining 3.99 acres did not include his home and outbuildings, the city agreed to purchase the entire parcel. The Minister reassessed the appellant on the basis that the house and contiguous three acres constituted the appellant's principal residence. The remaining 5.99 acres did not qualify for the capital gains exemption. The Tax Court held that the entire parcel was the minimum amount required by law and qualified as a principal residence. The Trial Judge held that the capital gains exemption was limited to three acres, the minimum amount of property upon which the taxpayer was entitled to have a residence in 1980 under the previous by-law, i.e. holdings which conformed to the minimum of the previous by-law whose legality was continued by the "grandfather" provision in the 1980 by-law.

The appellant argued that the entire acreage should be deemed his principal residence. The subdivision requirements during his ownership of the property, which prevented him from subdividing and selling a section of his land meant that he was forced to purchase and own the entire 8.99 acres. The respondent argued that the appellant could have sold five of his 8.99 acres to the city, and that subdivision restrictions dictating minimum lot size are not "akin" to minimum lot size requirements found in zoning by-laws and therefore the former are irrelevant.

Held (Linden J.A. dissenting), the appeal should be allowed.

Robertson J.A. (Heald J.A. concurring): The appellant was legally required to purchase and dispose of 8.99 acres.

To conclude that after the passage of the replacement by-law the appellant was required to "occupy" a minimum of three acres of land ignores the reality that the only practical way in which the appellant could possibly breach that requirement is by effecting a sale of at least six of the 8.99 acres. The appellant could not legally subdivide his land either at the date of purchase or after enactment of the replacement by-law. For all intents and purposes, he was required to treat the 8.99 acres as an integral part of his home.

The amount of land which contributes to the use and enjoyment of a home does not depend on what can lawfully be bought and sold. Zoning by-laws prohibiting the construction of dwellings on lots having less than a minimum site area, and subdivision restrictions have been found relevant to the amount of land exceeding one acre necessary to the use and enjoyment of one's home. The appellant's prerogative to exercise his

était de 80 acres, mais que les terrains déjà bâtis, d'une superficie inférieure, étaient réputés conformes. Après cette date, l'appelant n'aurait pu morceler le terrain de 8,99 acres en deux parcelles ou davantage. En août 1980, la ville offrit d'acheter cinq acres en vue de l'aménagement d'un échangeur d'auto-route. Les restrictions de morcellement ne s'appliquaient pas en cas de transport de propriété à cette fin. L'appelant ayant rejeté l'offre puisque sa maison et ses bâtiments de ferme se trouvaient sur la parcelle que la ville voulait acheter, celle-ci a accepté d'acheter le terrain tout entier. Le ministre a établi contre l'appelant une nouvelle cotisation par ce motif que seuls la maison et le terrain contigu de 3 acres constituant sa résidence principale, les 5,99 acres restantes n'étaient pas admissibles à l'exemption de l'impôt sur le gain en capital. La Cour canadienne de l'impôt a jugé que l'ensemble du terrain représentait la superficie minimum requise par la loi et constituait la résidence principale. Le juge de première instance a conclu que la superficie bénéficiant de l'exemption de l'impôt sur le gain en capital était limitée à trois acres, savoir la superficie minimum sur laquelle le contribuable avait le droit d'avoir une résidence en 1980 sous le régime du règlement précédent, c'est-à-dire la superficie conforme au minimum autorisé par ce dernier et dont la légalité a été prorogée par la disposition relative aux droits acquis du règlement de 1980.

L'appelant soutient que la superficie totale devait être réputée constituer sa résidence principale. La réglementation en matière de lotissement en vigueur à l'époque où il était le propriétaire du terrain et qui lui interdisait de morceler ce dernier et d'en vendre une parcelle, faisait qu'il était obligé d'acheter et de détenir l'ensemble des 8,99 acres. L'intimée réplique qu'il aurait pu vendre 5 de ses 8,99 acres à la ville, et que les restrictions de morcellement qui prescrivent une superficie minimum ne sont pas «apparentées» à l'impératif de superficie minimum prévu aux règlements de zonage et que, par conséquent, elles n'ont aucun rapport avec les points en litige.

Arrêt (le juge Linden, J.C.A., dissident): l'appel doit être accueilli.

Le juge Robertson, J.C.A. (aux motifs duquel a souscrit le juge Heald, J.C.A.): L'appelant était tenu d'acheter et d'aliéner 8,99 acres.

Conclure qu'après l'adoption du nouveau règlement, l'appelant était tenu d'«occuper» un minimum de 3 acres de terre reviendrait à ignorer cette réalité: le seul moyen pour ce dernier de contrevenir à cet impératif serait de vendre au moins 6 des 8,99 acres. Il ne lui était légalement possible de morceler son terrain ni au moment de l'achat ni après l'adoption du nouveau règlement. Dans les faits, il était tenu de traiter les 8,99 acres comme partie intégrante de son logement.

La superficie de terre contribuant à l'usage et à la jouissance du logement ne dépend pas de ce qui peut être légalement acheté et vendu. Il a été jugé que les règlements de zonage qui interdisaient la construction de logements sur les terrains dont la superficie était inférieure au minimum ainsi que les restrictions de lotissement entrent en ligne de compte lorsqu'il s'agit de décider si l'excédent de terre au-delà d'une acre est néces-

common-law right of alienation was subject to the provisions of the replacement by-law which required that he convey the entire 8.99-acre parcel of land. The appellant had to dispose of the entire 8.99 acres to exercise his right of alienation or to "enjoy" his residence. As to whether the right of alienation affects enjoyment of a housing unit as a residence, subdivision restrictions, or minimum site requirements, in force at the date of disposition alone are not determinative. The appellant was required to purchase a minimum of 8.99 acres in order to occupy the dwelling unit as a residence because the original by-law would not allow the parcel to be subdivided. The prohibition against subdividing remained in effect even after passage of the replacement by-law. The Trial Judge erred in presuming that prior to the enactment of that by-law the appellant could have retained three acres and sold off the remaining 5.99 acres.

That a sale of a portion of the property could have been effected under a pre-existing severance exemption, applicable only in the event of a conveyance to the legislative body which enacted the restriction, was irrelevant when determining minimum lot size at the time of disposition. Whether or not the home was situated on the retained portion was also irrelevant. The exemption was not enacted for the benefit of landowners, but to enable municipal governments to avoid the effects of their own legislation. The applicability of the exemption was dependent on whether the municipality needed the lands for the purposes set out in the by-law. Those are matters over which the appellant had no say. Had the zoning by-law prescribed a general scheme by which landowners could seek and obtain an exemption from the subdivision restrictions, the appellant's legal argument would no longer be compelling.

Linden J.A. (*dissenting*): The three-acre minimum was the amount of land that was necessary for the use and enjoyment of the appellant's housing unit as a residence. The exception in paragraph 54(g) to the one-acre standard does not apply where greater acreage merely contributes to the use and enjoyment of the housing unit. It is aimed only at situations where land beyond one acre is necessary for the use and enjoyment of the housing unit as a residence. *R. v. Yates* should be distinguished because there there was a legal impediment to the occupation of a residence, not to its sale or subdivision. The minimum acreage required in order to occupy the residence was 10 acres from the date of acquisition and throughout the Yates' ownership. The initial minimum requirement herein was three acres under the zoning by-laws at the time the taxpayer acquired the property. It was not increased until 14 years later.

The subdivision requirements affecting the purchase and sale of land do not determine the tax consequences of a disposition of a principal residence. The ability to buy or sell a par-

saire à l'usage et à la jouissance du logement. La prérogative dont jouissait l'appellant d'exercer son droit de disposition, reconnu en common law, était subordonnée aux dispositions du nouveau règlement en application desquelles l'aliénation devait porter sur l'ensemble des 8,99 acres. L'aliénation des 8,99 acres était nécessaire si l'appellant voulait exercer son droit de disposition ou son droit de «jouissance» de sa résidence. Quant à savoir si le droit de disposition a un rapport avec la jouissance d'un logement à titre de résidence, les restrictions de morcellement ou l'impératif de superficie minimum, en vigueur à la date de l'aliénation, ne sont pas le facteur déterminant. L'appellant était contraint d'acheter un minimum de 8,99 acres afin d'y occuper le logement à titre de résidence, parce que le règlement initial ne permettait pas le morcellement du terrain. L'interdiction de morceler le terrain demeurait en vigueur même après l'adoption du nouveau règlement. Le juge de première instance a commis une erreur en présumant qu'avant l'adoption de ce dernier, l'appellant aurait pu conserver 3 acres et vendre les 5,99 acres restantes.

Le fait qu'une parcelle du terrain aurait pu être vendue en vertu d'une exemption existante en matière de morcellement, laquelle n'était applicable qu'au transport de propriété en faveur de l'autorité qui avait édicté la restriction, n'a aucun rapport avec la conclusion sur la superficie minimum au moment de l'aliénation. Que la maison se trouve ou non sur la parcelle restante ne présente non plus aucune importance. L'exemption n'a pas été prévue au bénéfice des propriétaires fonciers, mais pour permettre aux administrations municipales de se soustraire aux effets de leur propre réglementation. L'applicabilité de l'exemption dépendait de ce que la municipalité avait ou non besoin de terres pour les fins prévues au règlement. Il s'agit là de questions qui échappaient à la volonté de l'appellant. Si le règlement de zonage avait prescrit un régime général en vertu duquel les propriétaires fonciers pouvaient demander et obtenir une exemption des restrictions de morcellement, l'argument juridique de l'appellant ne serait plus concluant.

Le juge Linden, J.C.A. (*dissident*): Le minimum de trois acres représentait la superficie nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence. L'exception prévue à l'alinéa 54g) à la norme d'une acre ne s'applique pas lorsqu'une surface plus grande ne fait que contribuer à l'usage et à la jouissance du logement. Elle ne vise que le cas où l'ex-cédent de terre au-delà d'une acre est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence. Il faut distinguer entre l'affaire en instance et la cause *R. c. Yates*, où il y avait un obstacle juridique à l'occupation, et non pas à la vente ou au morcellement. La superficie minimum du terrain que les Yates devaient avoir afin d'y occuper leur résidence était de 10 acres au moment de l'acquisition et pendant tout le temps où ils en étaient les propriétaires. En l'espèce, le minimum initial était de 3 acres aux termes du règlement de zonage en vigueur au moment où le contribuable acheta la propriété. Ce minimum n'a été relevé que 14 ans après.

Les conditions de lotissement affectant l'achat et la vente d'un fonds de terre ne déterminent pas les conséquences fiscales de l'aliénation de la résidence principale. La possibilité

cel of land and the ability to occupy that land are two different things. While the right of alienation is a feature of the right to enjoy one's land, that cannot govern the tax consequences of selling a principal residence. According to paragraph 54(g), the tax consequences flow from whether the land is necessary for the use and enjoyment of a housing unit as a principal residence. The right of alienation of land may have to do with the enjoyment of land but it does not concern the enjoyment of the housing unit as a principal residence.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 40(2)(b) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 17), 54(g) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 14; 1980-81-82-83, c. 140, s. 23; 1985, c. 45, s. 23).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

R. v. Yates, [1983] 2 F.C. 730; [1983] CTC 105; (1983), 83 DTC 5158 (T.D.); affd [1986] 2 C.T.C. 46; (1986), 86 DTC 6296 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Watson (SK and T) v. MNR, [1985] 1 CTC 2276; (1985), 85 DTC 270 (T.C.C.); *Joyner v. M.N.R.*, [1989] 1 F.C. 306; [1988] 2 C.T.C. 280; (1988), 88 DTC 6459; 22 F.T.R. 104 (T.D.); *Rudeloff (C) v. MNR*, [1984] CTC 2674; (1984), 84 DTC 1548 (T.C.C.); *James (HM and RC) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2001; (1985), 85 DTC 290 (T.C.C.); *Michael (S) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2122; (1985), 85 DTC 455 (T.C.C.); *D.J. Mintenko v. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40; (1988), 88 DTC 6537; 22 F.T.R. 300 (F.C.T.D.); *Rode (E and E) v. MNR*, [1985] 1 CTC 2324; (1985), 85 DTC 272 (T.C.C.); *S.E. Lewis Estate v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2011; (1989), 89 DTC 291 (T.C.C.); *Raper (S.J.) Estate v. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2052; (1986), 86 DTC 1513 (T.C.C.); *Windrim (G.M.) v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271; (1991), DTC 5221 (F.C.T.D.).

REFERRED TO:

J. & A. Lewis Estates v. M.N.R., [1989] 2 C.T.C. 2060 (T.C.C.); *Central Jewish Institute v. City of Toronto*, [1948] S.C.R. 101; [1948] 2 D.L.R. 1; *Baird (EB) v. MNR*, [1983] CTC 2651; (1983), 83 DTC 582 (T.C.C.).

AUTHORS CITED

Oosterhoff, A. H. and W. B. Rayner. *Anger & Honsberger Law of Real Property*, 2nd ed. Toronto: Canada Law Book, 1985.

Rogers, Ian MacF. *Canadian Law of Planning and Zoning*. Toronto: Carswell, 1973.

APPEAL from trial judgment (*The Queen v. Augart, E.* (1992), 92 DTC 6610 (F.C.T.D.); revg *E.*

d'acheter ou de vendre une parcelle de terre n'a rien à voir avec l'autorisation de l'occuper. Si le droit de disposition est un élément du droit de jouissance d'un fonds de terre, il ne régit pas les conséquences fiscales de la vente de la résidence principale. Selon l'alinéa 54g), celles-ci découlent de la question de savoir si le fonds de terre est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence principale. Le droit d'aliéner le fonds de terre peut bien être un élément de la jouissance de ce fonds, mais n'a rien à voir avec la jouissance du logement à titre de résidence principale.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 40(2)(b) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 17), 54g) (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 14; 1980-81-82-83, ch. 140, art. 23; 1985, ch. 45, art. 23).

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

R. c. Yates, [1983] 2 C.F. 730; [1983] CTC 105; (1983), 83 DTC 5158 (1^{re} inst.); conf. par [1986] 2 C.T.C. 46; (1986), 86 DTC 6296 (C.A.F.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Watson (SK et T) c. MRN, [1985] 1 CTC 2276; (1985), 85 DTC 270 (C.C.I.); *Joyner c. M.N.R.*, [1989] 1 C.F. 306; [1988] 2 C.T.C. 280; (1988), 88 DTC 6459; 22 F.T.R. 104 (1^{re} inst.); *Rudeloff (C) c. MRN*, [1984] CTC 2674; (1984), 84 DTC 1548 (C.C.I.); *James (HM et RC) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2001; (1985), 85 DTC 290 (C.C.I.); *Michael (S) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2122; (1985), 85 DTC 455 (C.C.I.); *D.J. Mintenko c. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40; (1988), 88 DTC 6537; 22 F.T.R. 300 (C.F. 1^{re} inst.); *Rode (E et E) c. MRN*, [1985] 1 CTC 2324; (1985), 85 DTC 272 (C.C.I.); *Succession S.E. Lewis c. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2011; (1989), 89 DTC 291 (C.C.I.); *Succession Raper (S.J.) c. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2052; (1986), 86 DTC 1513 (C.C.I.); *Windrim (G.M.) c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271; (1991), 91 DTC 5221 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

Successions J. & A. Lewis c. M.N.R., [1989] 2 C.T.C. 2060 (C.C.I.); *Central Jewish Institute v. City of Toronto*, [1948] R.C.S. 101; [1948] 2 D.L.R. 1; *Baird (EB) c. MRN*, [1983] CTC 2651; (1983), 83 DTC 582 (C.C.I.).

DOCTRINE

Oosterhoff, A. H. and W. B. Rayner. *Anger & Honsberger Law of Real Property*, 2^e éd. Toronto: Canada Law Book, 1985.

Rogers, Ian MacF. *Canadian Law of Planning and Zoning*. Toronto: Carswell, 1973.

APPEL formé contre le jugement de première instance (*La Reine c. Augart, E.* (1992), 92 DTC 6610

Augart v. M.N.R., [1989] 1 C.T.C. 2353; (1989), 89 DTC 263 (T.C.C.) holding only three of 8.99 acres included as principal residence and exempt from capital gains tax. Appeal allowed.

COUNSEL:

H. George McKenzie for appellant.
Ian S. MacGregor and *Kathleen Lyons* for respondent.

SOLICITORS:

Felesky Flynn, Calgary, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

LINDEN J.A. (*dissenting*): I am unable to agree.

The issue in this case is a simple but important one. Proceeds from the sale of a taxpayer's principal residence are exempt from capital gains under paragraph 40(2)(b) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 17)]. The question to be decided in this case concerns the amount of land that can be included along with a taxpayer's principal residence, pursuant to paragraph 54(g) [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 14] of the *Income Tax Act*.

The appellant, Elmar Augart, purchased 8.99 acres of land including a house in 1966 for \$50,000. Under a zoning by-law in effect at that time, the appellant was required to own a minimum of three acres in order to occupy the residence on his land which was a modest three-bedroom bungalow. The appellant lived in the house until 1980, when he sold it to the city of Calgary for \$899,000 for a highway project. In 1980, prior to the sale of the property, a new zoning by-law was enacted, requiring a minimum of 80 acres of land for a residence. The appellant, however, was exempt from this by-law because his residence was a non-conforming use, allowing him to continue to live on his 8.99-acre parcel of land. Throughout the period of his ownership of the property, the appellant was prohibited from subdividing his land.

(C.F. 1^{re} inst.), qui infirmait la décision *E. Augart c. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2353; (1989), 89 DTC 263 (C.C.I)) et disant que du terrain de 8,99 acres, seulement trois acres faisaient partie de la résidence principale et sont exemptées de l'impôt sur le gain en capital. Appel accueilli.

AVOCATS:

H. George McKenzie pour l'appellant.
Ian S. MacGregor et *Kathleen Lyons* pour l'intimée.

PROCUREURS:

Felesky Flynn, Calgary, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE LINDEN, J.C.A. (*dissident*): Je ne peux souscrire aux conclusions de mon collègue.

La question en litige est simple mais importante. Le produit de la vente de la résidence principale d'un contribuable est exempté de l'impôt sur le gain en capital par l'alinéa 40(2)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 17)]. Il échet d'examiner en l'espèce quelle superficie de terre peut être incluse dans la résidence principale du contribuable au regard de l'alinéa 54g) [mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 14] de la même Loi.

L'appellant, Elmar Augart, a acheté en 1966 pour 50 000 \$ un terrain de 8,99 acres sur lequel se trouvait une maison. Selon le règlement de zonage en vigueur à l'époque, il lui fallait avoir un minimum de trois acres pour occuper la résidence qui se trouvait sur ce fonds de terre, un modeste bungalow avec trois chambres à coucher. L'appellant occupait cette maison jusqu'en 1980, date à laquelle il l'a vendue pour 899 000 \$ à la ville de Calgary qui en avait besoin pour un projet de construction routière. Toujours en 1980, avant que la propriété ne fût vendue, un nouveau règlement de zonage avait été adopté qui fixait à 80 acres la superficie minimum pour les résidences. L'appellant était cependant exempté de l'application de ce règlement du fait que sa résidence représentait un usage dérogatoire, ce qui lui permettait de conti-

The appellant contends that the entire 8.99 acres should be exempt from tax as part of his principal residence, whereas the Crown supports the decision of Mr. Justice Strayer [(1992), 92 DTC 6610 (F.C.T.D.)], reversing the Tax Court [[1989] 1 C.T.C. 2353], to the effect that only three acres were part of the principal residence, the remaining 5.99 acres being subject to capital gains tax. In my view, Mr. Justice Strayer was correct in concluding that only three acres were properly included as part of his principal residence and exempt from tax.

Paragraph 40(2)(b) of the *Income Tax Act* exempts a taxpayer from paying capital gains tax on the disposition of a principal residence. The definition of principal residence is set out in paragraph 54(g) of the *Income Tax Act*. The relevant part of paragraph 54(g) provides:

54. . . .

(g) . . . "principal residence" of a taxpayer for a taxation year shall be deemed to include . . . the land subjacent to the housing unit and such portion of any immediately contiguous land as may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the housing unit as a residence, except that where the total area of the subjacent land and of that portion exceeds one acre, the excess shall be deemed not to have contributed to the individual's use and enjoyment of the housing unit as a residence unless the taxpayer establishes that it was necessary to such use and enjoyment;

Under this definition, the ordinary situation is one in which the taxpayer sells a principal residence with less than one acre of land. In that event, the entire property will be treated as part of the principal residence and will be exempted from capital gains tax as long as it "may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the housing unit as a residence".

However, if the principal residence sits on more than one acre, paragraph 54(g) deems the acreage above that amount "not to have contributed to the individual's use and enjoyment of the housing unit as

nuer à vivre sur sa parcelle de 8,99 acres. Durant tout le temps où il en était propriétaire, il lui était interdit de la morceler.

L'appelant soutient que la totalité des 8,99 acres devait être exonérée puisque cette superficie faisait partie de sa résidence principale; de son côté, la Couronne fait valoir le jugement par lequel le juge Strayer [(1992), 92 DTC 6610 (C.F. 1^{re} inst.)] a infirmé la décision de la Cour de l'impôt [[1989] 1 C.T.C. 2353], par ce motif que 3 acres seulement faisaient partie de la résidence principale et que les 5,99 acres restantes étaient soumises à l'impôt. À mon avis, le juge Strayer a eu raison de conclure que seulement 3 acres pouvaient être considérées comme faisant partie de la résidence principale et, de ce fait, exemptées d'impôt.

L'alinéa 40(2)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* exempte de l'impôt sur le gain en capital, le produit de la vente de la résidence principale. La définition de résidence principale figure à l'alinéa 54(g) de la même Loi, dont voici le passage applicable en l'es-

54. . . .

(g) . . . la «résidence principale» d'un contribuable pour une année d'imposition est réputée comprendre le fonds de terre sur lequel repose le logement et toute partie d'un fonds de terre contigu qui peut raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, sauf que, si la superficie totale du fonds de terre sous-jacent et de cette partie dépasse une acre, l'excédent est réputé ne pas avoir facilité au particulier l'usage et la jouissance du logement considéré comme résidence, à moins que le contribuable ne prouve que cet excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance;

Dans le cadre de cette définition, le cas ordinaire est celui où le contribuable vend sa résidence principale qui occupe moins d'une acre. Dans ce cas, la propriété tout entière est considérée comme faisant partie de la résidence principale et est exemptée de l'impôt sur le gain en capital, tant qu'elle «peut raisonnablement être considéré[e] comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence».

Si cependant la résidence principale occupe un terrain de plus d'une acre, l'excédent est réputé, aux termes de l'alinéa 54(g), «ne pas avoir facilité au particulier l'usage et la jouissance du logement consi-

a residence, unless the taxpayer establishes that it was necessary to such use and enjoyment". In that event, the taxpayer will be exempted from capital gains tax on the amount of the land shown to be necessary for the use and enjoyment of the housing unit as a residence. To get an exemption for more than one acre is a "difficult task", which is subject to a "stringent test."

The effect of paragraph 54(g) was well summarized by Christie A.C.J.T.C. in *Rode (E and E) v. MNR*, [1985] 1 CTC 2324 (T.C.C.), at page 2326:

... [t]he area encompassed by a principal residence is a variable depending upon the pertinent circumstances. I am also of the view that the test to be applied in determining what that area is, is flexible ... if the taxpayer is not contending that the subjacent and immediately contiguous land comprising his principal residence exceeds one acre. In such cases significant weight should be attached in favour of an appellant to credible evidence that can be sensibly regarded as making the kind of contribution described [in paragraph 54(g)]. If, on the other hand, the appellant is contending that the parameters of his principal residence exceed one acre, he is faced with a significantly altered and more difficult task. In these circumstances the law provides that the excess shall be *deemed* not to have contributed to the appellant's use and enjoyment of the housing unit as a residence unless he establishes that it was *necessary* to such use and enjoyment. The emphasized words are key. The word "deemed" in paragraph 54(g) has this consequence. Even if an appellant establishes beyond controversy that what exceeds one acre did in fact make an important contribution to his use and enjoyment of the housing unit as a residence, this does not assist him because the fact has been nullified by the legislation unless he proves necessity. Therefore what an appellant must do in order to establish that his principal residence exceeds one acre is to prove that the excess was "necessary" to the use and enjoyment of the housing unit as a residence. I believe that in its context this requirement dictates that a stringent test shall be applied in determining the acreage of a principal residence.

This is a sensible approach to deciding the amount of land that may be treated as part of a principal residence under paragraph 54(g). This provision, along with paragraph 40(2)(b), was included in the *Income Tax Act* primarily to protect ordinary homeowners who sell their residences. It was not intended as a tax bonanza to the owners of large estates. Parliament demonstrated this when it set the one-acre dividing line, which amount of land is more than that surrounding the vast majority of homes in Canada today. Paragraph 54(g) of the Act allows for exceptions to

déré comme résidence, à moins que le contribuable ne prouve que cet excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance». Dans ce dernier cas, le contribuable aura droit à l'exemption de l'impôt sur le gain en capital pour la superficie dont il aura prouvé qu'elle était nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence. Obtenir l'exemption pour plus d'une acre est une «tâche difficile», laquelle est soumise à un «critère rigoureux».

Les effets de l'alinéa 54g) ont été bien résumés par le juge en chef adjoint Christie de la Cour canadienne de l'impôt dans *Rode (E et E) c. MRN*, [1985] 1 CTC 2324 (C.C.I.), à la page 2326, comme suit:

... la superficie qu'occupe une résidence principale varie selon les circonstances. J'estime également que le critère à appliquer pour déterminer cette superficie n'est pas rigide si le contribuable ne prétend pas que le fonds de terre sur lequel repose sa résidence principale et qui est contigu à celle-ci dépasse une acre. Dans ce cas, nous devons accorder un poids considérable à toute preuve plausible favorable à l'appelant, qui peut raisonnablement être considérée comme le genre d'aide décrit [à l'alinéa 54g)]. Par contre, si celui-ci affirme que les limites de sa résidence principale dépassent une acre, il doit s'acquitter d'un fardeau sensiblement différent et beaucoup plus lourd. Dans ce cas-là, la loi prévoit que l'excédent est *réputé* ne pas lui avoir facilité l'usage et la jouissance du logement considéré comme résidence, à moins qu'il ne prouve que cet excédent était *nécessaire* à cet usage et à cette jouissance. Les mots soulignés sont essentiels. Le terme «réputé» figurant à l'alinéa 54g) entraîne cette conséquence. Même si un appelant établit clairement que la partie du terrain qui excède une acre lui a en fait grandement facilité l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, ce fait ne lui est d'aucune utilité en raison de la loi, à moins qu'il ne prouve que cet excédent était nécessaire. Par conséquent, pour réussir à établir que sa résidence principale excède une acre, il doit prouver que l'excédent était «nécessaire» à l'usage et à la jouissance du logement en tant que résidence. À mon sens, cette exigence considérée dans son contexte prescrit l'application d'un critère rigoureux pour déterminer la superficie d'une résidence principale.

Il s'agit là d'une approche judicieuse pour décider quelle superficie de terre peut être considérée comme faisant partie de la résidence principale au regard de l'alinéa 54g). Cette disposition, ainsi que l'alinéa 40(2)(b), a été incluse dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour protéger au premier chef les propriétaires ordinaires qui vendent leur résidence. Elle n'était pas destinée à servir de prime fiscale aux propriétaires de grands domaines. Le législateur a marqué sa volonté en ce sens lorsqu'il a fixé la limite d'une acre, qui est bien plus que la superficie du terrain entourant la

the one-acre standard, but only in those rare circumstances where more than one acre is necessary for the use and enjoyment of the housing unit as a residence.

This exception clearly does not apply where greater acreage merely contributes to the use and enjoyment of the housing unit (*Rudeloff (C) v. MNR*, [1984] CTC 2674 (T.C.C.)). Every one would enjoy their homes more if the lots were larger, but this does not mean that the capital gains tax upon sale can be reduced because of that.

The exception described in paragraph 54(g) is aimed only at situations where extra land beyond one acre is necessary for the use and enjoyment of the housing unit as a residence. One example furnished by counsel for the Crown was where more than one acre is required for a driveway to reach the house. Another supplied by him was where a house is built into the side of a hill and needs more than one acre to support it. There are certainly numerous other situations akin to these.

A further situation that has been developed in the jurisprudence is where it is impossible to occupy a residence on a parcel of land less than one acre because of a local by-law to that effect. In *R. v. Yates*, [1983] 2 F.C. 730 (T.D.); affd [1986] 2 C.T.C. 46 (F.C.A.), the taxpayers were forced to purchase a 10-acre parcel of land on which to build their home because of a zoning by-law which stipulated that 10 acres was the minimum residential parcel then permitted. In order to occupy a residence in that community, therefore, a property owner was required to own at least 10 acres of land. When the Yates sold the bulk of their land to the Crown to avoid expropriation, a dispute arose as to whether the proceeds of disposition were taxable as a capital gain or exempt as proceeds from the sale of a principal residence. Mahoney J., at page 732, *supra*, concluded:

The defendants could not legally have occupied their housing unit as a residence on less than ten acres. It follows that the entire ten acres, subjacent and contiguous, not only "may rea-

grande majorité des maisons au Canada de nos jours. L'alinéa 54g) de la Loi permet de déroger à la norme d'une acre, mais seulement dans les rares cas où une superficie supérieure est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence.

Cette exception ne s'applique évidemment pas lorsqu'une superficie plus grande ne fait que contribuer à l'usage et à la jouissance du logement (*Rudeloff (C) c. MNR*, [1984] CTC 2674 (C.C.I.)). Tout chacun jouirait davantage de sa maison si le terrain était plus grand, mais cela ne signifie pas que l'impôt sur le gain en capital réalisé à la vente peut être réduit pour cette raison.

L'exception prévue à l'alinéa 54g) ne vise que les cas où l'excédent de terre au-delà d'une acre est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence. L'exemple donné à ce sujet par l'avocat de la Couronne est celui où une superficie de plus d'une acre était nécessaire vu l'aménagement d'une allée carrossable d'accès à la maison. Un autre exemple donné est celui de la maison bâtie à flanc de coteau, qui avait besoin de plus d'une acre pour avoir une fondation solide. Il y a certainement de nombreux autres cas semblables.

Un autre cas illustré par la jurisprudence est celui où un règlement municipal fait qu'il est impossible d'occuper une résidence sur une parcelle de moins d'une acre. Dans *R. c. Yates*, [1983] 2 C.F. 730 (1^{re} inst.); confirmée [1986] 2 C.T.C. 46 (C.A.F.), les contribuables étaient contraints, pour construire leur maison, d'acheter une parcelle de dix acres parce que selon le règlement de zonage en vigueur à l'époque, c'était là la superficie minimum requise pour un terrain à usage résidentiel. Pour être à même d'occuper une résidence dans cette localité, tout propriétaire était tenu d'avoir une parcelle d'au moins dix acres. Lorsque les Yates vendirent la plus grande partie de leur terrain à la Couronne afin d'éviter l'expropriation, un litige s'est fait jour sur la question de savoir si le produit de la vente était imposable au titre du gain en capital ou exempté d'impôt en tant que produit de la vente de la résidence principale. Le juge Mahoney a tiré à la page 732, *supra*, la conclusion suivante:

Les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres. Il s'ensuit non seulement que l'on «peut raisonnable-

sonably” be regarded as contributing to their use and enjoyment of their housing unit as a residence; it must be so regarded. It also follows that the portion in excess of one acre was necessary to that use and enjoyment.

I feel obliged to observe, with respect, that I entertain doubts about the correctness of certain aspects of the *Yates* decision, including the so-called objective test, but, even if it is right, it does not resolve the issue in this case. In *Yates*, the minimum acreage required in order for the Yates to occupy their residence was 10 acres from the date of acquisition and throughout their ownership of the property to the moment before disposition. The decision alleviated the perceived injustice of the situation where there was a legal impediment to the occupation of a residence, not to its sale nor subdivision.

It should be noted that at the actual time of disposition, though, the 10-acre minimum was relaxed for the Yates who sold 9.3 acres to the Government and continued to reside on the remaining 0.7 acres. Accordingly, Mr. Justice Mahoney’s statement in *Yates, supra*, at page 732, that “the critical time is the moment before disposition” is meant to distinguish between the “moment before disposition”—when 10 acres was the required minimum—and the “actual time of disposition”—when only .7 acres sufficed in order to occupy the residence. In choosing between the moment before disposition and the actual time of disposition, the *Yates* decision did not address the implications of changes between the date of acquisition and the date of disposition of the minimum required acreage for occupying a residence. This is not surprising, since the minimum acreage required to occupy the residence in the *Yates* case remained constant throughout the ownership of the property.

The same is not true in this case where the initial minimum requirement of three acres under the zoning by-laws was later raised. Fourteen years after Mr. Augart purchased his property, a by-law came into force changing the zoning from RC—Residential Country to UR—Urban Reserve District, raising the

ment» considérer que l’ensemble des dix acres, sous-jacents et contigus, facilite au contribuable l’usage et la jouissance du logement à titre de résidence, mais aussi qu’il faut conclure en ce sens. Il s’ensuit également que l’excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance.

a

Je dois avouer que j’ai des doutes quant au bien-fondé de certaines conclusions de la décision *Yates*, dont celle portant sur le soi-disant critère objectif, mais quand bien même elle serait judicieuse, elle ne contribue pas à la solution de la question qui nous intéresse en l’espèce. Dans *Yates*, la superficie minimum du terrain que les Yates devaient avoir afin d’y occuper leur résidence était de dix acres tout au long de la période où ils en étaient les propriétaires, depuis le moment de l’acquisition jusqu’au moment précédant l’aliénation. Cette décision palliait l’injustice apparente du cas où il y avait un obstacle juridique à l’occupation, et non pas à la vente ou au morcellement.

d

Il y a lieu de noter qu’au moment même de l’aliénation, les Yates se sont vu accorder une dispense de la règle du minimum de dix acres: ils ont vendu 9,3 acres au gouvernement et ont continué à vivre sur le terrain restant de 0,7 acre. La conclusion tirée par le juge Mahoney dans *Yates, supra*, en page 732, savoir qu’«il faut prendre en considération la période qui a précédé la disposition», signifie qu’il faut distinguer entre la «période qui a précédé la disposition»—où la superficie minimum requise était de dix acres—et le «moment de la disposition effective»—où un terrain de 0,7 acre était suffisant pour permettre l’occupation de la résidence. En choisissant entre le moment précédant l’aliénation et le moment même où elle-ci eut lieu, la décision *Yates* n’a pas pris en considération les conséquences possibles des changements, entre la date de l’acquisition et celle de l’aliénation, dans la superficie minimum requise pour l’occupation de la résidence. Cela n’a rien d’étonnant puisque dans l’affaire *Yates*, la superficie minimum requise est restée la même pendant tout le temps où les deux contribuables étaient propriétaires du terrain.

i

Il n’en est pas de même dans l’affaire en instance où le minimum initial de trois acres, prévu au règlement de zonage, a été relevé par la suite. Quatorze ans après que M. Augart eut acheté la propriété, un règlement est entré en vigueur qui fit passer le zonage de RC—Zone résidentielle rurale à UR—District de

j

minimum required acreage for occupying a residence to 80 acres. Owing only 8.99 acres, Mr. Augart was granted a non-conforming use exemption which allowed him to continue to occupy his residence. Under this exemption, the minimum acreage on which Mr. Augart was able to reside was 8.99 acres. Yet at the time when the appellant purchased his property, and throughout most of the period of his ownership of that property, Mr. Augart was only compelled to hold three acres in order to occupy his residence. This fact must be considered relevant to determining the amount of land necessary for the use and enjoyment of the appellant's principal residence. I agree, therefore, with Mr. Justice Robertson that, while the date of disposition may be the appropriate date in most cases, it should not be considered definitive.

In argument before us, the Crown submitted that the three acres, which the appellant was required to own in order to occupy his residence at the time of acquisition and throughout most of his ownership of the property, is the amount of land necessary for the use and enjoyment of the housing unit as a residence. That was the conclusion reached by Mr. Justice Strayer in the Court below [at page 6612]:

In the present case the minimum amount of property upon which the taxpayer was entitled to have a residence in 1980, after the bylaw had been amended, was the minimum permitted by the previous bylaw. It was holdings which conformed to the minimum of the previous bylaw, namely those of 3 acres, whose legality was continued by the "grandfather" provision in the 1980 bylaw. It is true that the taxpayer here had always owned more than the minimum but the 5.99 acres in excess of that minimum would not, objectively, have been regarded as part of the principal residence prior to the adoption of the bylaw on March 31, 1980. Presumably, the taxpayer could have disposed of that remaining property for residential purposes prior to the adoption of the new bylaw. I see no reason why, with the adoption of the new bylaw, the taxpayer should suddenly become entitled to a windfall of an additional 5.99 acres of principal residence when he was quite legally entitled, by virtue of the non-conforming use provision to continue to reside on 3 acres after the coming into force of the bylaw and at the time of the actual disposition. I think this conclusion is also consistent with *H.M. the Queen v. Joyner*, [1988] 2 C.T.C. 280 (F.C.T.D.).

réserve urbaine et porta à 80 acres la superficie minimum requise pour l'occupation d'une résidence. Étant le propriétaire de 8,99 acres seulement, M. Augart s'est vu accorder une exemption d'usage dérogatoire qui lui permettait de continuer à occuper sa résidence. En vertu de cette exemption, la superficie minimum sur laquelle M. Augart pouvait habiter était de 8,99 acres. Il se trouve cependant qu'au moment où il acquit son fonds de terre et durant presque tout le temps où il en était le propriétaire, il n'était tenu d'avoir que trois acres pour occuper sa résidence. C'est ce qu'il faut prendre en considération pour décider quelle superficie était nécessaire à l'usage et à la jouissance de la résidence principale de l'appellant. Je dois convenir à ce propos avec le juge Robertson que si la date de l'aliénation est celle qui compte dans la plupart des cas, il ne faut pas la considérer comme déterminante.

Dans son argumentation devant la Cour, la Couronne soutient que les trois acres, que l'appellant était tenu d'avoir pour occuper sa résidence au moment de l'acquisition et pendant presque tout le temps où il était le propriétaire du fonds de terre, constituaient la superficie nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence. Telle a été la conclusion tirée par le juge Strayer en première instance [à la page 6612]:

En l'espèce, la superficie minimale de terrain sur laquelle le contribuable avait le droit d'avoir une résidence en 1980, après la modification du règlement, était le minimum autorisé par le règlement précédent, c'est-à-dire 3 acres. La légalité de cette superficie a été prorogée par la disposition relative aux droits acquis prévue dans le règlement de 1980. Il est vrai que le contribuable en l'espèce avait toujours possédé une superficie supérieure au minimum; cependant, la superficie de 5,99 acres qui dépassait ce minimum n'aurait pas été objectivement considérée comme faisant partie de la résidence principale avant l'adoption du règlement, le 31 mars 1980. Je présume que le contribuable aurait pu disposer de la fraction restante de ce terrain, à des fins résidentielles, avant l'adoption du nouveau règlement. Je ne vois pas pourquoi, à cause de l'adoption du nouveau règlement, le contribuable devrait tout à coup avoir droit à un bénéfice exceptionnel d'une superficie supplémentaire de 5,99 acres de résidence principale, alors qu'il avait légalement le droit, en vertu de la disposition relative à l'usage dérogatoire, de continuer à résider sur le terrain de 3 acres après l'entrée en vigueur du règlement et au moment de la disposition effective. Je crois que cette conclusion est également conforme au jugement *S.M. La Reine c. Joyner*, [1988] 2 C.T.C. 280 (C.F. 1^{re} inst.).

Therefore the *Yates* decision properly applied means that objectively the minimum amount of land associated with the principal residence would be 3 acres, the minimum amount which the owner of any residence in this area was entitled to continue to live on as a non-conforming use under the bylaw of March 31, 1980.

I agree with these reasons to the effect that the three-acre minimum is the amount of land that was necessary for the use and enjoyment of the appellant's housing unit as a residence. Therefore, Mr. Augart should be entitled to claim three acres of land as part of his principal residence exemption, with the remaining 5.99 acres subject to capital gains tax.

It was urged upon us by counsel for the appellant that the subdivision requirements in place during the appellant's ownership of the property, which prevented him from subdividing and selling a section of his land, meant that the appellant was forced to purchase and own the entire 8.99 acres. With respect, the authorities do not persuade me of the correctness of counsel's position; rather they more strongly support the contrary conclusion. In *Windrim (G.M.) v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271 (F.C.T.D.), at page 279, Mr. Justice Muldoon observed:

Finally the plaintiff . . . pleads that he could not subdivide the land but had to sell it *en bloc*, if it were to be sold. The Court asks, so what? Is the result not in sweet accord with the intent of the legislator and with the provisions of the legislation? . . .

That he could not sever them for separate sale . . . produces a result quite consonant with the better administration of this law of Canada, the *Income Tax Act*.

The same point was made by the Court in *Watson (SK and T) v. MNR*, [1985] 1 CTC 2276 (T.C.C.), at page 2278 where Bonner T.C.J. stated:

In my view the definition of "principal residence" contained in paragraph 54(g) is such that considerations as to what can lawfully and effectively be conveyed are irrelevant. The amount of land which contributes to the use and enjoyment of a housing unit is not, by paragraph 54(g) of the *Income Tax Act*, made to depend on what can lawfully be bought and sold.

Consequently, it is the language of the *Income Tax Act* that governs liability for tax, not the municipal subdivision by-laws that happen to be in force at the time.

Par conséquent, l'arrêt *Yates* signifie, en réalité, que la superficie minimale de fonds de terre associée à la résidence principale serait objectivement de 3 acres, c'est-à-dire la superficie minimale que le propriétaire d'une résidence dans cette zone avait le droit d'occuper à titre d'usage dérogatoire, conformément au règlement du 31 mars 1980.

Je partage cette conclusion, savoir que le minimum de trois acres représentait la superficie nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence de l'appelant. Il s'ensuit que M. Augart peut réclamer l'exemption d'impôt pour ces trois acres au titre de sa résidence principale, les 5,99 acres restantes étant soumises à l'impôt sur le gain en capital.

L'avocat de l'appelant soutient que les restrictions de morcellement en vigueur à l'époque où celui-ci était propriétaire du fonds de terre, l'empêchaient de démembrer le terrain et d'en vendre une partie, ce qui signifie qu'il était contraint d'acheter la totalité des 8,99 acres et d'en conserver la propriété. Les précédents cités ne démontrent pas à mes yeux le bien-fondé de cette thèse; au contraire ils engagent fortement à la conclusion contraire. Dans *Windrim (G.M.) c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271 (C.F. 1^{re} inst.) à la page 279, le juge Muldoon a fait l'observation suivante:

Enfin, le demandeur . . . prétend qu'il ne pouvait pas lotir le terrain mais, en cas de vente, aurait dû le vendre en bloc. La Cour ne voit pas où veut en venir le demandeur. Le résultat obtenu n'est-il pas en parfait accord avec l'intention du législateur et les dispositions de la loi? . . .

Le fait qu'il n'ait pas pu les disjointre pour les vendre séparément . . . aboutit à un résultat parfaitement conforme à la loi canadienne intitulée *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La même conclusion a été tirée par le juge Bonner de la Cour canadienne de l'impôt dans *Watson (SK et T) c. MRN*, [1985] 1 CTC 2276 (C.C.I.), à la page 2278:

À mon avis, la «résidence principale» est définie de façon telle, à l'alinéa 54g), que ce qui peut légalement et effectivement être transféré n'entre pas en ligne de compte. La superficie du terrain qui contribue à l'usage et à la jouissance d'un logement ne dépend pas, d'après l'alinéa 54g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de ce qui peut légalement être acheté et vendu.

En conséquence, ce sont les termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et non pas le règlement municipal de lotissement en vigueur au moment considéré, qui déterminent l'obligation fiscale.

This view was echoed in *S.E. Lewis Estate v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2011 (T.C.C.) where the Court specifically distinguished *Yates* on the basis that the latter involved minimum requirements for occupying a residence while the former involved subdivision requirements. Similarly, in *Rudeloff (C) v. MNR*, [1984] CTC 2674 (T.C.C.) the Court permitted only one acre to be included with the principal residence even though the minimum parcel into which land could be subdivided was five acres.

A contrary view was entertained in *Raper (S.J.) Estate v. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2052 (T.C.C.) and in *Michael (S) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2122 (T.C.C.), although in the latter case there was a suggestion that the limitation on severance was economic rather than legal.

A number of other cases have avoided the issue, because there were no subdivision restrictions in place either at the time of acquisition or at the time of disposition (*Joyner v. M.N.R.*, [1989] 1 F.C. 306 (T.D.)); because there was only an economic restraint on subdivision not a legal restriction (*James (HM and RC) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2001 (T.C.C.)); or, because there was no evidence of a restriction on subdividing the land in question (*D.J. Mintenko v. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40 (F.C.T.D.)).

I am, therefore, not persuaded that subdivision requirements affecting the purchase and sale of land determine the tax consequences of a disposition of a principal residence. The ability to buy or sell a parcel of land and the ability to occupy that land are two different things. And, while it is clear that the right of alienation is a feature of the right to enjoy one's land, that cannot govern the tax consequences of selling a principal residence. According to paragraph 54(g) of the *Income Tax Act*, the tax consequences flow from whether the land is necessary for the use and enjoyment of a housing unit as a principal residence. The right of alienation of land may have to do with the enjoyment of the land but it does not concern the enjoyment of the housing unit as a principal resi-

Cette vue se retrouve dans *Succession S.E. Lewis c. M.R.N.*, [1989] 2 C.T.C. 2011 (C.C.I.) où la Cour canadienne de l'impôt a expressément distingué l'affaire en instance de la cause *Yates* par ce motif que cette dernière portait sur la superficie minimum requise pour l'occupation d'une résidence, alors que la première portait sur les conditions de lotissement. De même, dans *Rudeloff (C) c. MRN*, [1984] CTC 2674 (C.C.I.), la Cour n'autorisait que l'inclusion d'une acre dans la résidence principale bien que la superficie minimum des parcelles qui pourraient résulter d'un démembrement du terrain fût fixée à cinq acres.

L'avis contraire est illustré par les décisions *Succession Raper (S.J.) c. M.R.N.*, [1986] 2 C.T.C. 2052 (C.C.I.) et *Michael (S) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2122 (C.C.I.), bien que dans cette dernière cause, la limitation relative au morcellement semblât motivée par des considérations économiques et non pas juridiques.

D'autres décisions n'ont pas prononcé sur cette question parce qu'il n'y avait aucune restriction de morcellement en vigueur au moment de l'acquisition ou au moment de l'aliénation (*Joyner c. M.R.N.*, [1989] 1 C.F. 306 (1^{re} inst.)); parce que la restriction de morcellement était économique et non juridique (*James (HM et RC) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2001 (C.C.I.)); ou parce qu'il n'y avait aucune preuve que le terrain en cause était soumis à une restriction quelconque en matière de morcellement (*D.J. Mintenko c. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40 (C.F. 1^{re} inst.)).

Je ne pense donc pas que les conditions de lotissement affectant l'achat et la vente d'un fonds de terre déterminent les conséquences fiscales de l'aliénation de la résidence principale. La possibilité d'acheter ou de vendre une parcelle de terre n'a rien à voir avec l'autorisation de l'occuper. Et s'il est indiscutable que le droit de disposition est un élément du droit de jouissance d'un fonds de terre, il ne régit pas les conséquences fiscales de la vente de la résidence principale. Aux termes de l'alinéa 54g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ces conséquences fiscales découlent de la question de savoir si le fonds de terre est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement à titre de résidence principale. Le droit d'aliéner le fonds de terre peut bien être un élément de la jouissance de ce

dence. I am of the view, then, that subdivision requirements affecting the purchase and sale of land are not relevant for determining whether more than one acre is necessary for the use and enjoyment of the principal residence in order to avoid the capital gains tax consequences upon disposition.

Accordingly, I would dismiss the appeal, with costs.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROBERTSON J.A.: The appellant maintains that he is entitled to a tax-free capital gain on the sale of his home and surrounding lands encompassing 8.99 acres. For the most part, the legal issues to be addressed herein are of little relevance to those who have opted for the advantages associated with urban living. Under the *Income Tax Act*, the disposition of a family home that qualifies as a "principal residence", composed of subjacent and contiguous land not exceeding one acre in area, is exempt from capital gains treatment provided that such land may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of his or her home.¹ (The Act [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 23; 1985, c. 45, s. 23] now reads "½ hectare" (1.24 acres)).

¹ S. 54(g) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 as amended, reads:

54. . . .

(g) . . . for the purposes of this paragraph the "principal residence" of a taxpayer for a taxation year shall be deemed to include, except where the property consists of a share of the capital stock of a co-operative housing corporation, the land subjacent to the housing unit and such portion of any immediately contiguous land as may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the housing unit as a residence, except that where the total area of the subjacent land and of that portion exceeds one acre, the excess shall be deemed not to have contributed to the individual's use and enjoyment of the housing unit as a residence unless the taxpayer establishes that it was necessary to such use and enjoyment;

fonds, mais n'a rien à voir avec la jouissance du logement à titre de résidence principale. Je conclus donc que les conditions de lotissement affectant l'achat et la vente du fonds de terre n'entrent pas en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si plus d'une acre est nécessaire à l'usage et à l'utilisation de la résidence principale, en vue de l'exemption de l'impôt sur le gain en capital à la vente.

Par ces motifs, je me prononce pour le rejet de l'appel avec dépens.

* * *

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE ROBERTSON, J.C.A.: L'appelant soutient qu'il a droit à l'exemption de l'impôt sur le gain en capital réalisé à la vente de sa maison et du terrain sur lequel elle est bâtie, d'une superficie totale de 8,99 acres. La plupart des points de droit à trancher en l'espèce ne présentent guère d'intérêt pour ceux qui ont opté pour les avantages de la vie en milieu urbain. Sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le produit de la vente de la demeure familiale, qui a tous les attributs d'une «résidence principale» et dont le terrain sous-jacent et contigu ne dépasse pas une acre, est exempté de l'impôt sur le gain en capital à condition que ce terrain puisse être raisonnablement considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance de ce logement¹. (La Loi [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 23; 1985, ch. 45, art. 23] telle qu'elle est en vigueur à l'heure actuelle prévoit

¹ L'art. 54g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, ensemble ses modifications, prévoit entre autres ce qui suit:

54. . . .

g) . . . aux fins du présent alinéa, la «résidence principale» d'un contribuable pour une année d'imposition est réputée comprendre, sauf dans le cas où le bien consiste en une action du capital-actions d'une coopérative d'habitation constituée en corporation, le fonds de terre sur lequel repose le logement et toute partie d'un fonds de terre contigu qui peut raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, sauf que, si la superficie totale du fonds de terre sous-jacent et de cette partie dépasse une acre, l'excédent est réputé ne pas avoir facilité au particulier l'usage et la jouissance du logement considéré comme résidence, à moins que le contribuable ne prouve que cet excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance;

With respect to lot size, most urban residential properties will not exceed the prescribed limit. However, in the case of rural properties, and those that would have remained as such were it not for the phenomenon of urban sprawl, lot sizes frequently exceed one acre. As a result, the intricacies of the tax legislation cannot be avoided in the event of a sale at a gain. In order to claim a capital gains exemption for land in excess of one acre the taxpayer faces the onerous task of establishing that the excess was “necessary” to the use and enjoyment of the housing unit as a residence.

Arguably, the acreage prescribed by the *Income Tax Act* fails to reflect the reality of rural living and also the extent to which provincial and municipal governments are able to regulate the development and use of land. The opposing policy argument is premised on the understanding that planning restrictions cannot be invoked as a legal basis to insulate substantial tracts of land from capital gains treatment.

This appeal must necessarily focus on the relevance of land use legislation when determining whether the sale of the 8.99 acres may be deemed a disposition of a principal residence or, alternatively, whether any of the lands in excess of one acre qualify for the capital gains exemption.

BACKGROUND

In 1966, the appellant acquired an 8.99 acre parcel of land on which a modest three-bedroom bungalow (30 feet x 40 feet) had been constructed. The purchase price was \$50,000. At the time of purchase, the land was zoned “RC—Country Residential District”, pursuant to Zoning By-law 4916 of the City of Calgary (hereinafter referred to as the “original by-

une superficie totale admissible d’un demi-hectare (1,24 acre)).

En ce qui concerne la superficie du terrain, rares sont les résidences urbaines qui dépassent la limite prescrite. Par contre, les propriétés rurales et celles qui seraient demeurées telles n’eût été le phénomène de l’extension urbaine dépassent souvent une acre. Ce qui fait qu’on se heurte inévitablement aux complexités de la législation fiscale en cas de vente avec bénéfice. Pour pouvoir prétendre à l’exemption de l’impôt sur le gain en capital réalisé à la vente d’un fonds de terre excédant une acre, le contribuable doit s’acquitter de la lourde charge qui lui incombe de prouver que l’excédent était «nécessaire» à l’usage et à la jouissance du logement à titre de résidence.

On pourrait soutenir que la superficie fixée par la *Loi de l’impôt sur le revenu* ne tient pas compte de la réalité de la vie rurale ni du pouvoir qu’ont les autorités provinciales et municipales de réglementer le lotissement et l’utilisation des terres. L’argument politique opposé est fondé sur le postulat qu’on ne saurait invoquer les restrictions en matière d’aménagement du territoire comme moyen de droit pour soustraire d’importantes parcelles de terre à l’impôt sur le gain en capital.

Dans cet appel, la Cour doit nécessairement focaliser son attention sur les effets de la législation en matière d’utilisation des terres pour examiner si la vente des 8,99 acres peut être assimilée à l’aliénation d’une résidence principale ou, en d’autres termes, si une fraction quelconque du terrain excédant l’acre est admissible à l’exemption de l’impôt sur le gain en capital.

LES FAITS DE LA CAUSE

En 1966, l’appelant acheta pour 50 000 \$ un terrain de 8,99 acres sur lequel se trouvait un modeste bungalow (30 pieds x 40 pieds) avec trois chambres à coucher. Au moment de l’achat, le terrain était classé «RC—Country Residential District» (zone résidentielle rurale) en application du Règlement de zonage 4916 de la ville de Calgary (ci-après appelé le «règle-

law"). With respect to minimum lot size, this by-law dictated that no building could be located on a site less than three acres in area.² It also prohibited the subdivision of lands if the parcel to be subdivided was less than 10 acres in size.³

After 1966, the appellant acquired a number of out buildings which he moved to or constructed on the property. These buildings included a barn made of two double garages, a well house, a shed to shelter livestock, a granary to store feed, a tool shed and a greenery made of two single garages with a common glass roof.

From the date of purchase until the property was sold in 1980, the appellant carried on an egg-jobbing operation out of his home and garage. He would purchase eggs from farmers, re-sort them and then sell them to commercial purchasers such as local restaurants. From time to time, the appellant kept riding horses for his personal use and that of his wife. He also carried on a small farming business which involved raising and selling from time to time pigs, horses, calves, turkeys, etc. However, the appellant's principal source of income was derived from egg jobbing.⁴

On March 3, 1980, the city of Calgary enacted By-law 2P80, a zoning by-law, which came into effect on March 31, 1980 (hereinafter referred to as the "replacement by-law"). Pursuant to this by-law, the appellant's lands were designated "UR—Urban Reserve District". Under that designation the minimum site area for a single detached dwelling was 32 hectares (80 acres). The purpose of the "UR" zone was to protect against the premature subdivision of lands and future small scale developments. The replacement by-law deemed any existing sites less

² See Appeal Book II, at p. 141, Exhibit R-5, Zoning By-Law 4916 City of Calgary, Table "C". This minimum lot size applied to unserviced lots in a RC zone. From the evidence, it would appear the appellant's lands were unserviced.

³ See *ibid.*, at p. 110, para. 35(2). This finding of fact is dealt with *supra*.

⁴ The appellant did not pursue the argument that all but one acre of the lands had been used in connection with a farming business. That argument had been rejected by the Minister from the outset.

ment initial»). En ce qui concerne la superficie minimum, ce règlement prévoyait qu'aucun bâtiment n'était permis sur un terrain de moins de trois acres². Il interdisait aussi le lotissement de terrains de moins de 10 acres³.

Après 1966, l'appelant a acquis certains bâtiments de ferme qu'il a transplantés ou érigés sur son terrain. Il s'agit d'une grange constituée de deux garages doubles, d'une cabane de puits, d'une étable, d'un grenier, d'une remise et d'une serre constituée de deux garages simples recouverts d'une toiture vitrée commune.

Entre l'achat et la vente de la propriété en 1980, l'appelant tenait un commerce d'œufs chez lui et dans son garage. Il achetait les œufs aux fermiers, les triait puis les vendait aux gros acheteurs comme les restaurants de la localité. De temps à autre, l'appelant avait dans sa propriété des chevaux de selle pour son usage personnel et celui de sa femme. Il exploitait aussi un petit élevage de cochons, de chevaux, de veaux, de dindes, etc., destinés à la vente. Sa principale source de revenu était cependant le commerce d'œufs⁴.

Le 3 mars 1980, la ville de Calgary a pris le règlement de zonage 2P80, lequel est entré en vigueur le 31 mars 1980 (appelé ci-après le «nouveau règlement»). Par suite de ce règlement, le fonds de terre de l'appelant a été classé «UR—Urban Reserve District» (zone de réserve urbaine), cette classification signifiant que la superficie minimum sur laquelle il était permis de bâtir une maison isolée était de 32 hectares (80 acres). Le zonage «UR» avait pour but de prévenir le lotissement prématuré des terres ainsi que le morcellement en petites parcelles à l'avenir.

² Voir dossier d'appel II, à la p. 141, pièce R-5, Règlement de zonage 4916 de la ville de Calgary, Tableau «C». Cette superficie minimum s'appliquait aux parcelles dénuées de services publics dans une zone RC, ce qui était le cas du terrain de l'appelant selon les preuves produites.

³ *Ibid.*, à la p. 110, para. 35(2). Cette conclusion sur les faits est évoquée *supra*.

⁴ L'appelant n'a pas poursuivi l'argument qu'à l'exception d'une acre, le terrain servait à l'exploitation agricole. Cet argument avait été rejeté dès le début par le ministre.

than 32 hectares as conforming.⁵ The evidence also establishes that after March 31, 1980, the appellant could not have subdivided the 8.99-acre parcel into two or more parcels.⁶

On August 31, 1980, the city of Calgary purchased the appellant's lands as they were needed for a proposed highway interchange. Initially, the city offered to purchase only five of the 8.99 acres. Apparently, the appellant objected to this offer because all of the outbuildings and his home were situated on the portion to be sold to the city.⁷ However, the latter eventually agreed to purchase the entire parcel of land for the princely sum of \$899,000. The Minister of National Revenue reassessed the appellant on the basis that the house and contiguous lands totalling three acres in area constituted the appellant's principal residence. Hence, the remaining 5.99 acres did not qualify for the capital gains tax exemption. The appellant appealed that reassessment to the Tax Court of Canada arguing that the entire parcel was exempt.

The learned Tax Court Judge was of the view that based on actual use the appellant required only one acre for the use and enjoyment of his residence. However, in light of the decision of Mahoney J. (as he then was) in *R. v. Yates*, [1983] 2 F.C. 730 (T.D.), affirmed [1986] 2 C.T.C. 46 (F.C.A.), the Tax Court Judge concluded that the entire 8.99-acre parcel qualified as his principal residence and hence the sale was exempt from capital gains treatment.

The decision of Mr. Justice Mahoney in *Yates* was regarded as "precedent-setting"⁸ and remains as such. In fact both parties are relying on the reasoning therein to support their respective positions. At this point, it is convenient to set out the facts and reasoning in that case.

⁵ Such a provision is unnecessary as it merely affirms a well established common law principle; see *Central Jewish Institute v. City of Toronto*, [1948] S.C.R. 101.

⁶ Transcript evidence, McKenzie, at pp. 46-48.

⁷ Transcript evidence, Augart, at p. 20.

⁸ 5 *Canada Tax Service* (Carswell), at pp. 54-128A.

Aux termes du nouveau règlement, les terrains déjà bâtis et qui avaient moins de 32 hectares étaient réputés conformes⁵. Il ressort également des témoignages produits qu'après le 31 mars 1980, l'appellant n'aurait pu morceler son terrain en deux parcelles ou davantage⁶.

Le 31 août 1980, la ville de Calgary a acheté le terrain de l'appellant en vue de l'aménagement d'un échangeur d'autoroute. Au début, elle n'offrait d'acheter que 5 des 8,99 acres. Il appert que l'appellant a rejeté cette offre puisque tous ses bâtiments de ferme et sa maison se trouvaient sur la parcelle que la ville voulait acheter⁷. Celle-ci a finalement accepté d'acheter le terrain tout entier au prix princier de 899 000 \$. Le ministre du Revenu national a établi contre l'appellant une nouvelle cotisation par ce motif que seuls la maison et le terrain contigu de 3 acres constituant sa résidence principale, les 5,99 acres restantes n'étaient pas admissibles à l'exemption de l'impôt sur le gain en capital. L'appellant a porté l'affaire devant la Cour canadienne de l'impôt en soutenant que le terrain tout entier était exonéré.

Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'en termes d'usage réel, l'appellant n'avait besoin que d'une acre pour l'usage et la jouissance de sa résidence. Il s'est cependant fondé par la décision rendue par le juge Mahoney (qui siégeait à l'époque à la Section de première instance) dans *R. c. Yates*, [1983] 2 C.F. 730 (1^{re} inst.), confirmée [1986] 2 C.T.C. 46 (C.A.F.), pour décider que l'ensemble du terrain de 8,99 acres représentait la résidence principale de l'appellant et que par conséquent, le produit de la vente n'en était pas soumis à l'impôt sur le gain en capital.

La décision *Yates* du juge Mahoney a fait et fait toujours jurisprudence⁸. En fait l'une et l'autre parties ont cité le raisonnement qui y est tenu à l'appui de leurs arguments respectifs. Il y a donc lieu d'évoquer les faits de cette cause ainsi que le raisonnement qui a présidé à cette décision.

⁵ Pareille disposition est inutile puisqu'elle ne fait que confirmer un principe bien établi de common law; Voir *Central Jewish Institute v. City of Toronto*, [1948] R.C.S. 101.

⁶ Transcription des témoignages, McKenzie, aux p. 46 à 48.

⁷ Transcription des témoignages, Augart, à la p. 20.

⁸ 5 *Canada Tax Service* (Carswell), aux p. 54-128A.

In *Yates*, the taxpayers purchased a 10-acre parcel of vacant land on which they had constructed a home in the year of purchase (1964). At that time, the zoning by-law required that a residential lot have a minimum area of 10 acres. However, they did not use more than one acre for residential purposes. The balance was rented to a neighbouring farmer who grew crops on it. In time the by-law was amended to require a minimum of 25 acres. In 1978, the taxpayers sold 9.3 acres to the city of Guelph under the threat of expropriation. They continued to reside on the remaining .7 acre while claiming a capital gains tax exemption for the portion sold. In upholding the taxpayers' position, Mahoney J. stated [at page 732]:

In my opinion, the critical time is the moment before disposition. It is possible that a subjective test, involving the actual contribution of the immediately contiguous land to the taxpayer's use and enjoyment of the unit as residence, may be admissible. Perhaps such factors as are commonly taken into account in applying subsection 24(6) of the *Expropriation Act* could be relevant in appropriate circumstances. However, whether or not a subjective test is properly to be applied, an objective test surely is and if, in its application, it is found that the taxpayer has discharged the onus on him, it is unnecessary to consider the subjective.

The defendants could not legally have occupied their housing unit as a residence on less than ten acres. It follows that the entire ten acres, subjacent and contiguous, not only "may reasonably" be regarded as contributing to their use and enjoyment of their housing unit as a residence; it must be so regarded. It also follows that the portion in excess of one acre was necessary to that use and enjoyment.

Against this backdrop, the Tax Court Judge in the present case concluded that when determining how much property in excess of one acre can be deemed necessary for the use and enjoyment of a home one must look to the minimum amount of property legally required for a residence at the time of its disposition. He concluded that the entire 8.99 acres was the minimum amount required by law.

The finding of the Tax Court Judge was appealed by trial *de novo* to the Trial Division of this Court (now reported (1992), 92 DTC 6610 (F.C.T.D.)). The learned Trial Judge held that the meaning of the rul-

Dans *Yates*, les contribuables ont acheté un terrain non bâti de 10 acres sur lequel ils ont construit une maison au cours de l'année de l'achat (1964). À l'époque, le règlement de zonage prévoyait que les terrains résidentiels devaient avoir une superficie de 10 acres au moins. Les intéressés n'utilisaient cependant pas plus d'une acre aux fins résidentielles. Le reste était donné à bail à un agriculteur des environs qui le cultivait. Par la suite, le règlement a été modifié pour porter le minimum à 25 acres. En 1978, les contribuables vendirent à la ville de Guelph 9,3 acres qui étaient menacées d'expropriation. Ils continuaient à habiter le fonds de terre restant de 0,7 acre, tout en réclamant l'exemption de l'impôt sur le gain en capital réalisé sur la partie vendue. En faisant droit aux prétentions des contribuables, le juge Mahoney s'est prononcé en ces termes [à la page 732]:

À mon avis, il faut prendre en considération la période qui a précédé la disposition. Il se peut qu'un critère subjectif, tel que la contribution du fonds de terre contigu à l'usage et à la jouissance par le contribuable de son logement à titre de résidence, soit acceptable. Les facteurs dont on tient compte habituellement pour appliquer le paragraphe 24(6) de la *Loi sur l'expropriation* pourraient éventuellement être pris en considération dans les circonstances appropriées. Cependant, qu'il y ait lieu ou non d'appliquer un critère subjectif, il faut certainement appliquer un critère objectif et si, dans ce cas, on juge que le contribuable s'est acquitté du fardeau de la preuve, il devient inutile de prendre en considération le critère subjectif.

Les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres. Il s'ensuit non seulement que l'on «peut raisonnablement» considérer que l'ensemble des dix acres, sous-jacents et contigus, facilite au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, mais aussi qu'il faut conclure en ce sens. Il s'ensuit également que l'excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance.

Vu ce précédent, le juge de la Cour de l'impôt a décidé en l'espèce que pour savoir quelle superficie en sus de l'acre peut être considérée comme nécessaire à l'usage et à la jouissance d'un logement, on doit tenir compte de la superficie minimum requise pour une résidence au moment de l'aliénation. Il en a conclu que l'ensemble des 8,99 acres était le minimum requis par la loi.

La décision du juge de la Cour de l'impôt a été portée en appel devant la Section de première instance de cette Cour qui a repris l'affaire depuis le début (décision maintenant parue dans le recuei

ing in *Yates* had been misconstrued. At page 6612, he concluded:

In the present case the minimum amount of property upon which the taxpayer was entitled to have a residence in 1980, after the bylaw had been amended, was the minimum permitted by the previous bylaw. It was holdings which conformed to the minimum of the previous bylaw, namely those of 3 acres, whose legality was continued by the "grandfather" provision in the 1980 bylaw. It is true that the taxpayer here had always owned more than the minimum but the 5.99 acres in excess of that minimum would not, objectively, have been regarded as part of the principal residence prior to the adoption of the bylaw on March 31, 1980. Presumably, the taxpayer could have disposed of that remaining property for residential purposes prior to the adoption of the new bylaw. I see no reason why, with the adoption of the new bylaw, the taxpayer should suddenly become entitled to a windfall of an additional 5.99 acres of principal residence when he was quite legally entitled, by virtue of the non-conforming use provision to continue to reside on 3 acres after the coming into force of the bylaw and at the time of the actual disposition.

It is apparent that both judges asked the same question: what was the minimum amount of land which the taxpayer was legally obliged to have in connection with his residence at the time of disposition? The basis on which their opinions differ is equally apparent. The Tax Court Judge believes that the proper response is 8.99 acres while the Trial Judge has concluded that the capital gains tax exemption must be limited to three of the 8.99 acres. On appeal, the argument also focussed on the amount of land required at the time of purchase and the relevance of subdivision restrictions affecting minimum lot sizes.

ANALYSIS

The appellant argued that the learned Trial Judge erred when he concluded that the minimum amount of property required after the passage of the replacement by-law in 1980, and at the moment before disposition, was three acres. The appellant maintains that on enactment of the replacement by-law the three-acre minimum lot size requirement, found in the original by-law, was no longer of any legal significance. There is no provision in the replacement by-law which had the effect of continuing the mini-

(1992), 92 DTC 6610 (C.F. 1^{re} inst.). Le juge de première instance a conclu que le sens de la décision *Yates* avait été mal interprété, par cette constatation à la page 6612:

^a En l'espèce, la superficie minimale de terrain sur laquelle le contribuable avait le droit d'avoir une résidence en 1980, après la modification du règlement, était le minimum autorisé par le règlement précédent, c'est-à-dire 3 acres. La légalité de cette superficie a été prorogée par la disposition relative aux droits acquis prévue dans le règlement de 1980. Il est vrai que le contribuable en l'espèce avait toujours possédé une superficie supérieure au minimum; cependant, la superficie de 5,99 acres qui dépassait ce minimum n'aurait pas été objectivement considérée comme faisant partie de la résidence principale avant l'adoption du règlement, le 31 mars 1980. Je présume que le contribuable aurait pu disposer de la fraction restante de ce terrain, à des fins résidentielles, avant l'adoption du nouveau règlement. Je ne vois pas pourquoi, à cause de l'adoption du nouveau règlement, le contribuable devrait tout à coup avoir droit à un bénéfice exceptionnel d'une superficie supplémentaire de 5,99 acres de résidence principale, alors qu'il avait légalement le droit, en vertu de la disposition relative à l'usage dérogatoire, de continuer à résider sur le terrain de 3 acres après l'entrée en vigueur du règlement et au moment de la disposition effective.

^e Il est manifeste que les deux juges se sont posé cette même question: quelle était la superficie minimum requise pour la résidence du contribuable au moment de l'aliénation? La raison qui présidait à leur divergence d'opinions est également manifeste. Le juge de la Cour de l'impôt pense que la bonne réponse est 8,99 acres, alors qu'aux yeux du juge de première instance, l'exemption de l'impôt sur le gain en capital devait être limitée à 3 acres sur le total de 8,99 acres. En appel, les arguments proposés portent aussi sur la superficie requise au moment de l'achat et la pertinence des restrictions de morcellement affectant les superficies minimum.

ANALYSE

L'appelant soutient que le juge de première instance a commis une erreur en concluant que la superficie minimum requise après l'adoption du nouveau règlement de 1980 et au moment précédant la vente, était de 3 acres. Que dès l'adoption du nouveau règlement, la superficie minimum de 3 acres prévue au règlement initial n'avait plus application. Le nouveau règlement ne comportait aucune disposition visant à maintenir en vigueur la superficie minimum prévue au règlement initial. Il soutient en outre qu'à l'égard

mum lot size found in the original by-law. Furthermore, it was argued that the effect of the replacement by-law in relation to the appellant's land was simply to deem it, as well as all other non-conforming properties in the municipality, as conforming. Hence, so long as the appellant continued to use and occupy his home, as he had in the past, the replacement by-law was of no consequence.

The appellant's legal analysis of the effect of an amending by-law reflects well-accepted principles in the area of planning law.⁹ In my respectful view, it is not reasonable to conclude that after the passage of the replacement by-law the appellant was required to "occupy" a minimum of three acres of land. If that were the case then one would have to ignore the reality that the only practical way in which the appellant could possibly breach that requirement is by effecting a sale of at least six of the 8.99 acres. But as the evidence clearly discloses, it was not legally permissible to effect a subdivision of the appellant's land either at the date of purchase or after enactment of the replacement by-law. For all intents and purposes, the appellant was required to treat the 8.99 acres as an integral part of his home. Thus the appellant maintains that the entire acreage should be deemed his principal residence.

The respondent counters by emphasizing that the appellant could have sold five of his 8.99 acres to the city of Calgary, notwithstanding the subdivision restrictions. As well, it is argued that subdivision restrictions dictating minimum lot size are not "akin" to minimum lot size requirements found in zoning by-laws and therefore the former are irrelevant to the issue under consideration. I shall deal with this objection first.

In *Watson (SK and T) v. MNR*, [1985] 1 CTC 2276, at page 2278, the Tax Court concluded that the *Income Tax Act* does not require that the amount of land which contributes to the use and enjoyment of a home depend on what can lawfully be bought and sold. A similar view was expressed in *J. & A. Lewis Estates v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2060 (T.C.C.), at page 2064. What was deemed relevant in those cases

⁹ See transcript evidence, McKenzie, at pp. 46-47, and generally Rogers, Ian MacF. *Canadian Law of Planning and Zoning*. Toronto: Carswell, 1973, at p. 210.12.

de son terrain, le nouveau règlement n'avait pour effet que de le présumer conforme, au même titre que toutes les autres propriétés non conformes se trouvant dans les limites de la municipalité. Il s'ensuit que tant que l'appellant continuait à utiliser et à occuper son logement, le nouveau règlement n'avait pas application à son égard.

L'analyse juridique par l'appellant des effets d'un règlement modificatif s'accorde avec les principes juridiques reconnus en matière d'aménagement du territoire⁹. À mon avis, il ne serait pas raisonnable de conclure qu'après l'adoption du nouveau règlement, l'appellant était tenu d'«occuper» un minimum de 3 acres de terre. Pareille conclusion reviendrait à ignorer cette réalité: le seul moyen pour l'appellant de contrevenir à cet impératif serait de vendre au moins 6 des 8,99 acres. Mais comme le montrent clairement les preuves et témoignages produits, il ne lui était légalement possible de morceler son terrain ni au moment de l'achat ni après l'adoption du nouveau règlement. Dans les faits, l'appellant était tenu de traiter les 8,99 acres comme partie intégrante de son logement. C'est ainsi qu'il soutient que la superficie totale devait être réputée constituer sa résidence principale.

À cela l'intimée réplique que l'appellant aurait pu vendre 5 de ses 8,99 acres à la ville de Calgary, malgré les restrictions en matière de morcellement. Que ces restrictions qui prescrivent une superficie minimum ne sont pas «apparentées» à l'impératif de superficie minimum prévu aux règlements de zonage, et que, par conséquent, les premières n'ont aucun rapport avec les points en litige. J'examinerai cette objection en premier lieu.

Dans *Watson (SK et T) c. MRN*, [1985] 1 CTC 2276, à la page 2278, la Cour de l'impôt conclut que la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exige pas que la superficie de terre contribuant à l'usage et à la jouissance du logement dépende de ce qui peut être légalement acheté et vendu. La même conclusion a été tirée dans *Successions J. & A. Lewis c. M.R.N.*, [1989] 2 C.T.C. 2060 (C.C.I.), à la page 2064. Ce qui était

⁹ Voir transcription des témoignages, McKenzie, aux p. 46 à 47; et Rogers, Ian MacF. *Canadian Law of Planning and Zoning*. Toronto: Carswell, 1973, à la p. 210.12.

were the provisions of the zoning by-law which prohibited the erection of dwellings on lots having less than a minimum site area, as was the case in *Yates*. Yet, it is not surprising that the majority of cases have proceeded on the basis that subdivision restrictions are relevant to determining whether land in excess of one acre can be deemed necessary to the use and enjoyment of one's home.¹⁰ More often than not the minimum lot size on which, for example, a single-family dwelling can be erected under the site requirements of a zoning by-law will mirror that prescribed for each of the lots created by a subdivision of land. Though the reasons for judgment in *Yates* make no reference to the subdivision restrictions which existed at either the time of acquisition or disposition, that fact does not of itself preclude consideration of the relevance of subdivision restrictions touching on minimum lot sizes.

As Mr. Justice Muldoon noted in *Windrim (G.M.) v. Canada, supra* (at page 279), the meaning to be ascribed to the term "enjoyment" under the Act embraces the exercise of a legal right, such as that of possession. But it is also a basic right of a landowner to effect a transfer of all or a portion of his or her lands. The right of alienation is regarded as a fundamental tenet in the law governing real property.¹¹ In the instant case, the appellant's prerogative to exercise his common law right of alienation was subject

¹⁰ See *Joyner v. M.N.R.*, [1989] 1 F.C. 306 (T.D.), where the right of the taxpayer to subdivide at the time of disposition was decisive. In *Rudeloff (C) v. MNR*, [1984] CTC 2674 (T.C.C.), it was determined that although the zoning by-law imposed a minimum lot size of five acres there was evidence that the lands could have been subdivided into two or more parcels. In *James (HM and RC) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2001 (T.C.C.), the taxpayer's argument that it was not economically feasible to subdivide his lands was rejected. In *Michael (S) v. MNR*, [1985] 2 CTC 2122 (T.C.C.), it was questionable whether the property could be legally subdivided or whether it was simply uneconomic to do so. In *D.J. Mintenko v. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40 (F.C.T.D.), the taxpayer failed to adduce any evidence of a municipal by-law or provincial regulation imposing minimum lot sizes. See also *Windrim (G.M.) v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271 (F.C.T.D.), which reveals the length to which some taxpayers are prepared to go in order to come within the ambit of the *Yates* decision, but to no avail.

¹¹ A. H. Oosterhoff and W. B. Rayer. *Anger & Honsberger Law of Real Property*, 2nd ed. Toronto: Canada Law Book, 1985 at pp. 48, 51, 326.

considéré comme pertinent dans ces affaires, c'était les dispositions du règlement de zonage qui interdisaient la construction de logements sur les terrains dont la superficie était inférieure au minimum, comme c'était le cas dans *Yates*. Il n'y a cependant rien d'étonnant à ce que la majorité des causes aient été instruites compte tenu des restrictions de lotissement lorsqu'il s'agit de décider si la terre excédant une acre peut être réputée nécessaire à l'usage et à la jouissance de la demeure¹⁰. Le plus souvent, la superficie minimum sur laquelle il est permis de construire une demeure unifamiliale en application du règlement de zonage est celle prévue pour chacune des parcelles résultant d'un lotissement. Bien que les motifs du jugement *Yates* ne fassent pas état des restrictions de lotissement en vigueur au moment de l'acquisition ou de l'aliénation, ce fait n'empêche pas à lui seul de tenir compte de ces restrictions concernant la superficie minimum des parcelles.

Comme l'a noté le juge Muldoon dans *Windrim (G.M.) c. Canada, supra* (à la page 279), le sens à donner au terme «jouissance» figurant dans la Loi embrasse l'exercice d'un droit légal, tel le droit de possession. Or l'un des droits fondamentaux dont jouit le propriétaire foncier est celui d'aliéner tout ou partie de son ou ses fonds de terre. Le droit de disposition est considéré comme l'un des éléments fondamentaux du droit immobilier¹¹. En l'espèce, la prérogative dont jouissait l'appelant d'exercer son droit de

¹⁰ Voir *Joyner c. M.R.N.*, [1989] 1 C.F. 306 (1^{re} inst.), où le facteur décisif était le droit qu'avait le contribuable de morceler son terrain au moment de l'aliénation. Dans *Rudeloff (C) c. MRN*, [1984] CTC 2674 (C.C.I.), il a été jugé que bien que le règlement de zonage imposât une superficie minimum de 5 acres, il ressortait des preuves produites que le fonds de terre en cause aurait pu être divisé en deux parcelles ou davantage. Dans *James (HM et RC) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2001 (C.C.I.), la Cour de l'impôt a rejeté l'argument du contribuable selon lequel il n'était pas économiquement faisable de morceler son terrain. Dans *Michael (S) c. MRN*, [1985] 2 CTC 2122 (C.C.I.), il s'agissait de savoir si la propriété pouvait être légalement lotie ou s'il n'était pas rentable de le faire. Dans *D.J. Mintenko c. Canada*, [1989] 1 C.T.C. 40 (C.F. 1^{re} inst.), le contribuable n'a pu produire la preuve d'aucun règlement municipal ou provincial imposant une superficie minimum. Voir aussi *Windrim (G.M.) c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 271 (C.F. 1^{re} inst.), qui montre à quel extrême certains contribuables sont disposés à aller pour pouvoir invoquer le précédent *Yates*, mais en vain.

¹¹ A. H. Oosterhoff et W. B. Rayer. *Anger & Honsberger Law of Real Property*, 2^e éd. Toronto: Canada Law Book, 1985, aux p. 48, 51, 326.

to the provisions of the replacement by-law which made it necessary that he convey the entire 8.99-acre parcel of land. In other words, a disposition of 8.99 acres was necessary in order for the appellant to exercise his right of alienation or, to trace the language of the Act, to the “enjoyment” of his residence.

Counsel for the respondent argued that that approach had the effect of “collapsing” the definition of principal residence prescribed by the *Income Tax Act*. Therein, the exemption is premised on the excess land being necessary to the individual’s use and enjoyment of the housing unit as a residence. The respondent maintains that the right of alienation and of severance might have a bearing on whether a housing unit can be enjoyed, but not on whether a housing unit can be enjoyed as a residence.

I would agree with the respondent, but only to the extent that subdivision restrictions, or for that matter minimum site requirements, in force at the date of disposition cannot be determinative of the issue under consideration. A determination regarding the area of land to be deemed a principal residence should not, in my opinion, be resolved by the mechanical application of a single criterion such as a minimum lot size on the date of disposition. Certainly, the reasoning in *Yates* does not support such an approach. In fact, minimum lot size at the time of acquisition was specifically addressed. At page 731, Mr. Justice Mahoney stated:

When they bought, the defendants did not want ten acres; they wanted only enough land for their residence but had to buy at least ten acres. They did not use more than an acre for residential purposes. [Emphasis is mine.]

In the instant case, it is common ground that at the time of acquisition the original by-law would not permit the 8.99-acre parcel to be subdivided. That is to say the appellant was obligated to purchase a minimum of 8.99 acres in order to occupy the dwelling unit as a residence. Moreover, the prohibition against subdividing the land remained in effect even after passage of the replacement by-law. On this point, the

disposition, reconnu en common law, était subordonnée aux dispositions du nouveau règlement en application desquelles l’aliénation devait porter sur la totalité des 8,99 acres de terre. En d’autres termes, l’aliénation des 8,99 acres était indispensable si l’appelant voulait exercer son droit de disposition ou, pour reprendre le vocabulaire de la Loi, son droit de «jouissance» de sa résidence.

L’avocat de l’intimée soutient que pareille approche avait pour effet de faire échec à la définition de résidence principale prévue à la *Loi de l’impôt sur le revenu*, aux termes de laquelle l’exemption est subordonnée à la condition que l’excédent de terre soit nécessaire à l’usage et à la jouissance du logement comme résidence principale. Et que le droit de disposition et de lotissement pourrait avoir un rapport avec la jouissance d’un logement, mais non avec la jouissance de ce logement à titre de résidence.

Je suis enclin à convenir avec l’intimée, mais seulement dans la mesure où les restrictions de morcellement ou même l’impératif de superficie minimum, en vigueur à la date de l’aliénation, ne sont pas le facteur déterminant de la solution du litige. La décision relative à la superficie de terre réputée constituer la résidence principale ne saurait, à mon avis, se fonder sur l’application mécanique d’un seul critère comme celui de la superficie minimum au moment de l’aliénation. Pareille approche n’est certainement pas justifiée par le raisonnement tenu dans *Yates*. En fait, il y était expressément question de la superficie minimum au moment de l’acquisition. Le juge Mahoney a tiré la conclusion suivante en page 731:

Les défendeurs ne souhaitaient pas acheter un terrain de dix acres, mais ont été contraints de le faire alors qu’ils voulaient seulement un fonds de terre assez grand pour y habiter. Ils n’ont pas utilisé plus d’un acre pour leur habitation. . . . [Non souligné dans le texte.]

En l’espèce, il est constant qu’au moment de l’acquisition, le règlement initial ne permettait pas le morcellement de la parcelle de 8,99 acres. Ce qui veut dire que l’appelant était contraint d’acheter un minimum de 8,99 acres afin de pouvoir y occuper le logement à titre de résidence. Qui plus est, l’interdiction de morceler le terrain demeurerait en vigueur même après l’adoption du nouveau règlement. À cet

learned Trial Judge was in error by presuming, as he did, that prior to the enactment of that by-law the appellant could have retained three acres and sold off the remaining 5.99 acres (at page 6612).¹² If in fact that had been the case, I would have little difficulty in dismissing this appeal. However, after examining the relevant by-law provisions and in light of the fact that counsel for the respondent conceded this point (subject to the argument outlined below), I must accept that at law the appellant had no choice but to purchase the entire 8.99 acres if he wished to occupy the home situate thereon. Thereafter and until the moment before disposition, the appellant could not effect a legal subdivision of his lands.

In summary, the appellant was required to purchase and dispose of 8.99 acres. Similarly in *Yates*, the taxpayers were obligated to acquire and retain 10 acres until the "moment before disposition". In my view, the facts of the present case are, for all intents and purposes, indistinguishable from those found in *Yates* except in one insignificant respect. In the latter case, the lot size was addressed in terms of minimum site requirements imposed under the zoning provisions. Here, minimum lot size was addressed in terms of subdivision restrictions. Putting aside that distinction, the facts of these two cases parallel one another even to the extent that the taxpayers sold their respective properties to the municipality which had imposed the planning restrictions in the first instance. Therein lies the respondent's final argument.

The respondent seized upon the fact that the appellant could have legally subdivided his land had he agreed to sell five of the 8.99 acres to the city of Calgary. Normally, a sale of a portion of the taxpayer's land would be considered cogent evidence that the land sold was not necessary to the use and enjoyment of the dwelling unit: *Baird (E B) v. MNR*, [1983] CTC 2651 (T.C.C.). As noted earlier, the appellant was not interested in retaining the residual 3.99-acre portion because it did not include his home and out buildings. Nonetheless, it is true that the five acres needed for the proposed highway interchange could,

¹² On appeal, counsel for the appellant acknowledged that the provisions of the original by-law were not fully addressed during the hearing below.

égard, le juge de première instance a commis une erreur en présumant qu'avant l'adoption de ce dernier règlement, l'appellant aurait pu conserver trois acres et vendre les 5,99 acres restantes (en page 6612)¹². S'il en avait été vraiment ainsi, je n'aurais aucun mal à rejeter cet appel. Cependant, après examen des dispositions applicables du règlement et étant donné que l'avocat de l'intimée a concédé ce point (sous réserve de l'argumentation rappelée *infra*), je dois admettre qu'en droit, l'appellant n'avait pas d'autre choix que d'acheter l'ensemble des 8,99 acres s'il voulait occuper la demeure qui s'y trouvait. Par la suite et jusqu'au moment précédant l'aliénation, l'appellant n'avait pas le droit de morceler son terrain.

En résumé, l'appellant était tenu d'acheter et d'aliéner 8,99 acres. De même dans *Yates*, les contribuables étaient contraints d'acquérir et de conserver 10 acres jusqu'à «la période qui a précédé la disposition». À mon avis, les faits de la cause en instance sont pratiquement identiques à ceux de la cause *Yates*, à l'exception d'un point qui n'a guère d'importance. Dans la dernière affaire, la superficie du terrain était envisagée sous l'angle du minimum prévu par le règlement de zonage. En l'espèce, la superficie minimum est envisagée sous l'angle des restrictions de morcellement. À part cette distinction, les faits sont parallèles: dans l'une et l'autre causes, les contribuables ont vendu leur propriété respective à la municipalité qui avait imposé en premier lieu les restrictions en matière d'aménagement du territoire. C'est sur ce point que se fonde l'argument final de l'intimée.

L'intimée invoque le fait que l'appellant aurait pu légalement morceler son terrain s'il avait accepté de vendre 5 de ses 8,99 acres à la ville de Calgary. Normalement, la vente d'une parcelle du terrain du contribuable serait considérée comme preuve concluante que cette parcelle n'était pas nécessaire à l'usage ou à la jouissance du logement; voir *Baird (E B) v. MRN*, [1983] CTC 2651 (C.C.I.). Comme noté *supra*, cela n'intéressait pas l'appellant de retenir les 3,99 acres restantes parce que ni sa maison ni les bâtiments de ferme ne s'y trouvaient. Il est néanmoins vrai que les 5 acres nécessaires à la construction de l'échangeur

¹² En appel, l'avocat de l'appellant a reconnu que les dispositions du règlement initial n'avaient pas été pleinement prises en considération en première instance.

at any time, have been validly conveyed to the city as the subdivision restrictions did not apply to conveyances for such a purpose.

In my view, the fact that a sale of a portion of the property could have been effected under a pre-existing severance exemption, applicable only in the event of a conveyance to the legislative body which enacted the restriction in the first instance, must be deemed irrelevant when determining minimum lot size at the time of disposition. Whether or not the home is situate on the retained portion is equally irrelevant. The exemption was not enacted for the benefit of landowners *per se*, but rather to enable municipal governments to avoid the effects of their own legislation. The applicability of the exemption was dependent on whether the municipality needed the lands for the purposes set out in the by-law. Those are matters over which the appellant had no say. I hasten to add that had the zoning by-law in question prescribed a general scheme by which landowners could seek and obtain an exemption from the subdivision restrictions, the appellant's legal argument would no longer be compelling.

In my view, the conveyance to the city of Calgary is more akin to an involuntary sale, as was alluded to in *Yates* and where in fact the taxpayers did retain a portion of their "principal residence". As is commonly known, the threat or even the possibility of expropriation often serves as an incentive for parties to reach a mutually acceptable compromise.

In conclusion, the minimum amount of property, zoned for residential use, that the appellant was legally required to have both at the time of purchase and at the moment before disposition was 8.99 acres.

I would allow the appeal with costs both here and in the Trial Division, set aside the judgment of the Trial Division dated November 23, 1992, and refer the matter back to the Minister of National Revenue for reassessment on the basis that the disposition of

d'autoroute auraient pu, à tout moment, être valablement cédées à la municipalité puisque les restrictions de morcellement ne s'appliquaient pas en cas de transport de propriété effectué à cette fin.

a

À mon avis, le fait qu'une parcelle du terrain aurait pu être vendue dans le cadre d'une exemption existante en matière de morcellement, laquelle n'était applicable qu'au transport de propriété en faveur de l'autorité qui avait édicté la restriction en premier lieu, doit être réputé n'avoir aucun rapport avec la conclusion sur la superficie minimum au moment de l'aliénation. Que la maison se trouve ou non sur la parcelle restante ne présente non plus aucune importance. L'exemption n'a pas été prévue au bénéfice des propriétaires fonciers en tant que tels, mais pour permettre aux administrations municipales de se soustraire aux effets de leur propre réglementation. L'applicabilité de l'exemption dépendait de ce que la municipalité avait ou non besoin de terres pour les fins prévues au règlement. Il s'agit là de questions qui échappaient à la volonté de l'appelant. Je dois ajouter que si le règlement de zonage dont s'agit avait prescrit un régime général en vertu duquel les propriétaires fonciers pouvaient demander et obtenir une exemption des restrictions de morcellement, l'argument juridique de l'appelant ne serait plus concluant.

f

À mon avis, le transport de propriété en faveur de la ville de Calgary s'apparente davantage à une vente forcée, comme c'était le cas dans *Yates*, où les contribuables conservaient en fait une fraction de leur «résidence principale». Il est de notoriété publique que la menace, voire la possibilité d'expropriation, constitue souvent un incitatif poussant les parties à parvenir à un compromis mutuellement acceptable.

h

En conclusion, la superficie minimum de terre, classée à usage résidentiel, que l'appelant était tenu d'avoir au moment de l'achat comme au moment précédant l'aliénation, était de 8,99 acres.

Je me prononce pour l'accueil de l'appel, avec dépens en appel comme en première instance, pour l'infirmité du jugement en date du 23 novembre 1992 de la Section de première instance, et pour le renvoi de l'affaire au ministre du Revenu national

the 8.99-acre parcel of land by the appellant was a disposition of part of his principal residence for the purposes of the Act.

HEALD J.A.: I agree.

pour nouvelle cotisation par ce motif que l'aliénation de la parcelle de 8,99 acres par l'appellant était l'aliénation d'une fraction de sa résidence principale au sens de la Loi.

^a

HEALD, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.